



УДК 657.1  
ББК 65.052.206.8

## КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К УЧЕТУ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ПРИБЫЛИ В АГРОПРОДОВОЛЬСТВЕННЫХ ХОЛДИНГАХ

*Н.В. Горшкова*

Предложены методологические основы системного консолидированного учета доходов, расходов, прибылей и убытков агропродовольственного холдинга. Разработана методика аналитической и синтетической группировки учетных данных о финансовых результатах агрообъединения, позволяющая оптимизировать информационное обеспечение корпоративного управления группой взаимосвязанных предприятий.

*Ключевые слова:* доходы, расходы, прибыль, бухгалтерский учет, консолидированный учет, агропродовольственный холдинг.

Создание групп предприятий, связанных между собой экономически, но одновременно остающихся самостоятельными юридическими лицами – концернов или холдингов, – в которых одна компания, называемая головной или материнской, контролирует одну или несколько других, является одним из наиболее перспективных направлений развития бизнеса в настоящее время.

Формирование и реорганизация групп компаний требуют создания соответствующих организационных, правовых и учетных форм. Одной из важных учетных проблем является объективная оценка финансовых результатов деятельности интегрированных формирований, которая позволит осуществлять стратегическое и текущее планирование в холдинге, привлекать дополнительные внешние источники инвестиций.

Представляя собой конечный финансовый результат, прибыль является основным показателем в системе целей предприятия. Вместе с тем прибыль – весьма сложная экономическая категория и может быть исчислена как по данным финансового учета, так и по данным управленческого и налогового учета [1, с. 174].

Рассматривая консолидированную группу предприятий как целую экономическую единицу, можно смело сделать заключение о том, что прирост благосостояния холдинга – основная задача его деятельности и первостепенная причина самого процесса интеграции экономических субъектов. Консолидированная группа предприятий – это экономическое объединение юридически обособленных лиц. Объединение в форме холдинга не исключает рыночные отношения между отдельными участниками группы. Тем не менее, операции между предприятиями интегрированного формирования, если они не выходят за пределы холдинга, не влияют на прирост его благосостояния. Опираясь на теоретические и эмпирические исследования, представим процесс формирования финансового результата корпоративной группы, рассмотрев структуру и условия признания элементов прибыли.

Издержки производства – это лишь часть стоимости товара, которая возмещает стоимость задействованных на его создание средств производства ( $c$ ) и рабочей силы ( $v$ ). Разница между действительными издержками производства в форме стоимости ( $c + v + m$ ) и издержками производства консолидированной группы предприятий составляет прибавочную стоимость ( $m$ ), которая является источником доходов акционеров консолидиро-

ванной группы и доли в них меньшинства. Но издержки производства функционирующего предприятия включают в себя только потребленный капитал, то есть амортизацию основных средств, стоимость сырья и рабочей силы ( $c + v$ ), и в этом смысле они аналогичны издержкам производства холдинга.

Издержки предприятия могут быть возмещены собственнику только в результате продажи товара другому собственнику. Особенно это касается прибавочного продукта ( $m$ ). Следовательно, как реальные издержки, формирующие себестоимость продукции ( $c + v$ ), так и прибыль ( $m$ ) возникают в процессе производства, но прибыль в ее реальной форме ( $d$ ) для собственников консолидированной группы предприятий возможна только в результате реализации товара за ее пределы.

В основе определения целей на уровне финансово-хозяйственного центра (как правило, функционирующего в рамках материнской или управляющей компаний) лежит сопоставление величин консолидированного балансового и консолидированного калькуляционного результата деятельности всего холдинга и калькуляционной прибыли дочерних предприятий. Важным финансовым рычагом при этом является использование внутрихолдинговых трансфертных цен. Использование трансфертных цен при осуществлении внутрихолдинговых операций обеспечивает регулирование рыночных отношений между предприятиями группы. Они являются основой распределения прибыли, полученной в результате деятельности консолидированной группы предприятий.

По мнению В.С. Плотникова, трансформация прибавочной стоимости в прибыль – объективный процесс, обусловленный системой рыночных (товарно-денежных отношений) [2, с. 56]. Прибыль как превращенная форма прибавочной стоимости реальна, обусловлена и может быть учтена. Наиболее приемлемым, по мнению автора, является операционный подход к исчислению прибыли холдинга. Он заключается в том, что оценка статей активов и кредиторской задолженности отражается на счетах бухгалтерского учета только тогда, когда эти изменения являются результатом операций. Причем термин «операция» (транзакция) понимается в широком смысле, то есть имеются в виду как внутренние, так и

внешние операции, что весьма важно для организации типа холдинга [2, с. 57]. Внешние операции предполагают взаимодействие с внешними контрагентами, в результате которого происходит перемещение или возникновение активов и (или) кредиторской задолженности. Внутренние операции связаны с использованием или трансформацией активов в пределах интегрированного формирования. Внешние операции при операционном подходе играют ту же роль для признания полученной прибыли, что и новые рыночные оценки при замене ими исходных затрат, связанных с поддержанием капитала. Внутренние операции могут повлечь за собой изменение учетных оценок, если они были связаны с использованием или преобразованием активов. Таким образом, операционный подход соответствует концепции признания прибыли в бухгалтерском учете в момент продажи, обмена или преобразования стоимости за пределами холдинга. Процесс формирования финансового результата агропродовольственного холдинга с учетом внешних и внутренних операций можно представить в виде схемы (см. рис. 1).

Материнская компания (балансодержатель) авансирует часть своего капитала в дочерние организации (1). Внешние контрагенты (поставщики) передают по рыночной стоимости товарно-материальные ценности, услуги дочерним предприятиям агрохолдинга –  $c$  (2), данная транзакция может осуществляться как напрямую каждому участнику консолидированной группы, так и опосредованно через управляющую компанию, одной из функций которой является торгово-закупочная деятельность. Дальнейшее использование и перераспределение полученных из внешнего рынка активов и обязательств (3) осуществляется по трансфертным ценам, установленным внутри холдинга, при этом оценка их стоимости укладывается в следующую формулу:

$$c + v + m, \quad (1)$$

где  $c$  – фактическая стоимость материальных и физических ресурсов;  
 $v$  – стоимость рабочей силы;  
 $m$  – минимальная прибавочная стоимость, необходимая для обеспечения воспроизводства дочернего предприятия.

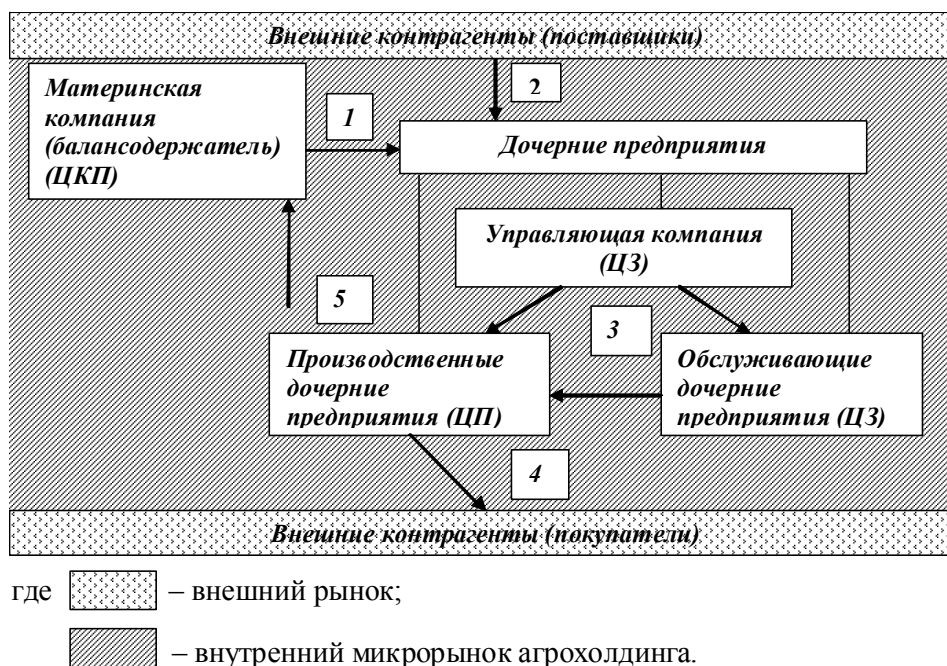


Рис. 1. Схема формирования консолидированной прибыли в агрохолдинге\*

Такой подход к формированию трансфертных цен на товарно-материальные ценности и оказываемые услуги между дочерними предприятиями холдинга обусловлен налоговой стратегией в большинстве интегрированных структур. Так как налоговое законодательство РФ предусматривает специальные налоговые режимы и льготы по налогам на доходы сельхозтоваропроизводителей, агропродовольственные холдинги с целью минимизации налогового бремени взаимосвязанной группы предприятий концентрируют прибыль в дочерних предприятиях, занимающихся аграрным производством. Подобная налоговая политика позволяет рассматривать дочерние компании агропродовольственного холдинга, осуществляющие административную, торгово-закупочную деятельность и обслуживание сельскохозяйственных предприятий (агросервис, охранные услуги, хранение и переработка сельскохозяйственной продукции на давальческих условиях, строительство, научно-исследовательские работы и т. п.), как центры затрат (ЦЗ), а сельхозтоваропроизводителей, входящих в консолидированную группу, как центры прибыли (ЦП). Производственные дочерние предприятия реализуют конечный продукт агрохолдинга – сельско-

хозяйственную продукцию по рыночным ценам с максимальным приращением прибавочной стоимости:

$$c1 + v1 + d, \quad (2)$$

где  $c1$  – стоимость материальных и физических ресурсов по трансфертным ценам;

$v1$  – стоимость рабочей силы сельхозпроизводителей;

$d$  – максимально возможная сумма прибавочной стоимости, реализованная за пределы холдинга.

Материнская компания получает от производственных дочерних предприятий чистую прибыль в виде дивидендов на вложенный капитал (5), так как все налоги на доходы, согласно действующему налоговому законодательству, начисляются по месту возникновения этих доходов, что позволяет определить в сложившейся структуре агропродовольственных холдингов материнскую компанию как центр консолидированной прибыли (ЦКП). Из вышеизложенного ясно, что для формирования показателя консолидированной прибыли агропродовольственного холдинга недостаточно сложить сумму чистых прибылей, по-

\* Составлено автором.

лученных материнской компанией от дочерних агропредприятий, и сумму их нераспределенной прибыли, которая в отчетном периоде не была направлена на выплату дивидендов балансодержателю. К данной совокупности необходимо применить ряд исключений:

- 1) устранить из полученных доходов и понесенных расходов по внутренним операциям прибавочную стоимость, которая заложена в трансфертных ценах, действующих в пределах микрорынка агропродовольственного холдинга;
- 2) элиминировать сумму нераспределенной прибыли, возникшей в результате операций внутри группы, включенную в балансовую стоимость активов, таких как запасы и основные средства;
- 3) вычесть сумму дивидендов, выплачиваемых дочерними организациями материнской компании.

Таким образом, консолидированная прибыль агропродовольственного холдинга – это превышение совокупных доходов группы взаимосвязанных предприятий над совокупными расходами, откорректированное на сумму оборотов, связанных с внутригрупповыми трансакциями и трансформациями. Или консолидированная прибыль агропродовольственного холдинга – это совокупный прирост собственного капитала, возникший за экономическими границами группы взаимосвязанных предприятий.

Из вышеизложенного следует простой вывод: в консолидированном учете на счетах финансовых результатов необходимо группировать информацию по внутрихолдинговым реализационным операциям и внешним, на счетах учета активов и учета затрат обособленно аккумулировать суммы надбавки к стоимости (себестоимости) по продажам между участниками холдинга.

Для учета прибыли по внутригрупповым операциям В.С. Плотников, В.В. Шестакова предлагают использовать счет 98 «Доходы будущих периодов» [2, с. 169]. По мнению автора, это некорректно, так как подобный подход нарушает методологию бухгалтерского учета отдельных участников агропродовольственного холдинга и затрудняет составление их индивидуальной финансовой отчетности.

Автор считает, что для решения этой проблемы необходимо углубить аналитичес-

кую разветвленность синтетических счетов учета финансовых результатов и корреспондирующих с ними счетов.

При построении системы счетов консолидированного учета следует принимать во внимание правила, предложенные А.П. Рудановским [3, с. 173]:

- правило развития: факты хозяйственной жизни фиксируются на счетах с различной интенсивностью и тем самым раскрываются на счетах с неодинаковой подробностью. Это значит, что чем шире семантическое поле, тем интенсивнее записи на нем, и наоборот, чем уже семантическое поле, тем менее интенсивна его загрузка. Отсюда следует вывод для хорошо организованной системы счетов: чем уже семантическое поле счета, тем информативнее его данные.
- правило приспособления: система счетов должна отвечать целям лиц, занятых в хозяйственных процессах. Поскольку эти лица преследуют различные цели, бухгалтеры должны вводить искусственные, сугубо служебные счета, только уточняющие оценку тех счетов, на которых непосредственно фиксируются права и ответственность юридических и физических лиц, занятых в хозяйственной деятельности. Но помимо приспособления системы счетов к нуждам и целям людей есть еще формальная задача приспособления счетов к заданным методологическим конструкциям.

По мнению автора, эти базовые правила должны лечь в основу иерархической структуризации счетов консолидированного учета финансовых результатов агропродовольственного холдинга.

Предлагается воспользоваться типовым планом счетов бухгалтерского учета и рассмотреть счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Структуризация этих счетов должна исходить из следующих группировочных признаков: счета первого порядка (синтетические) – группируют хозяйственные операции по видам прибыли (валовая прибыль, прибыль от продаж, прибыль до налогообложения, чистая прибыль, нераспределенная прибыль); счета

второго порядка (субсчета) обобщают информацию по внешним и внутренним операциям; счета третьего порядка (аналитические) формируют информацию по видам доходов и расходов (выручка от продаж, себестоимость

реализованной продукции, коммерческие расходы и т. д.).

Схематически элементарное развитие коллективных счетов можно представить следующим образом (см. рис. 2–4).

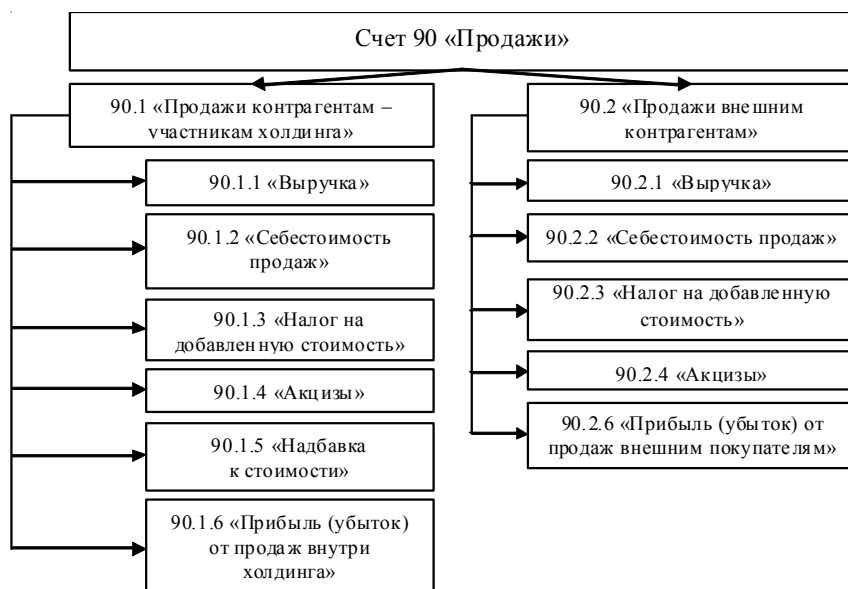


Рис. 2. Иерархическая структура синтетического счета 90 «Продажи» для целей консолидированного учета \*

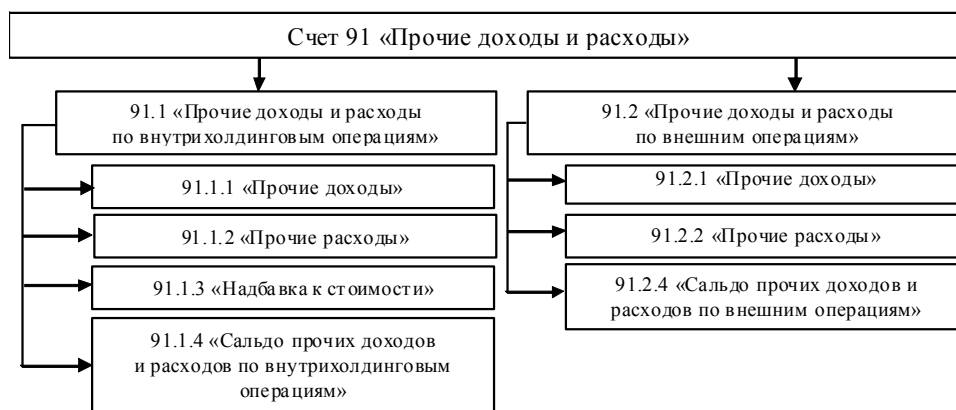


Рис. 3. Иерархическая структура синтетического счета 91 «Прочие доходы и расходы» для целей консолидированного учета \*

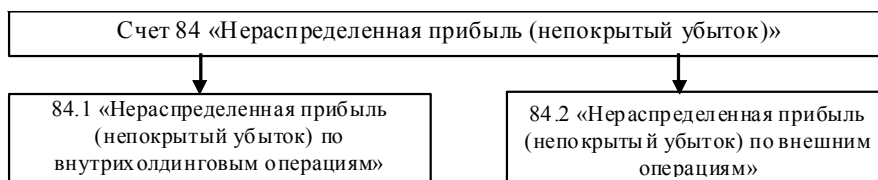


Рис. 4. Иерархическая структура синтетического счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» для целей консолидированного учета \*

\* Составлено автором.

При необходимости агрегировать информацию по видам реализационных операций аналитические разрезы счета 90 «Продажи» можно изменить следующим образом. Первые аналитические счета группируют данные по видам реализуемых товаров, готовой продукции, работ, услуг; вторые аналитические счета – по элементам финансового результата: выручка, себестоимость и т. д.

Приведенная ниже конструкция счета 91 «Прочие доходы и расходы» также может быть усложнена дополнительными аналитическими признаками, направленными на идентификацию отдельных видов доходов и расходов.

Конструктивной особенностью счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» является агрегирование информации не только о формировании финансовых результатов деятельности холдинга по внешним и внутренним операциям, но и о направлениях использования чистой прибыли с обязательным выделением аналитического счета «Использование чистой прибыли на выплату дивидендов и прочих доходов от участия в уставном капитале предприятиям холдинга».

Заметим, что группировка информации по внешним и внутренним операциям на счете 99 «Прибыли и убытки» не имеет смысла, так как корректировка прибылей и убытков по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» в системе консолидированного учета будет производиться до закрытия этих счетов, и на счет 99 «Прибыли и убытки» попадет информация только о прибылях и убытках, полученных за экономическими границами агропродовольственного холдинга.

При формировании информации о финансовых результатах агропродовольственного холдинга в системе консолидированного учета недостаточно ограничиться только структуризацией счетов, перечисленных выше. Здесь уместно вновь обратиться к правилам А.П. Рудановского о выделении хозяйственных масс на бухгалтерских счетах.

Правило причинности: явление, однажды возникшее, порождает свое следствие [3, с. 176]. Например, факт хозяйственной жизни требует регистрации. В диграфической бухгалтерии, согласно принятым условиям, запись по дебету или кредиту одного счета должна рассматриваться как причина записи по кре-

диту или дебету другого. Трактовка двойной записи в этом случае как причинно-следственной связи позволяет ввести любой факт хозяйственной жизни в систему учетных координат и раскрыть содержательную сторону хозяйственных процессов.

Следовательно, для формирования консолидированной информации о прибыли агропродовольственного холдинга необходимо рассмотреть счета-корреспонденты: 58 «Финансовые вложения», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета».

Структуризация счетов учета расчетов должна исходить из следующих группировочных признаков: счета первого порядка (синтетические) группируют хозяйственные операции по видам расчетов; счета второго порядка (субсчета) обобщают информацию по внешним и внутренним операциям; счета третьего порядка (аналитические) формируют информацию по контрагентам, договорам, счетам и т. д.

К счетам учета вложений во внеоборотные активы, материальных ценностей, издержек производства и обращения с целью их адаптации к консолидированному учету необходимо ввести дополнительный группировочный признак, отражающий надбавку к себестоимости реализуемых между предприятиями холдинга готовой продукции, товаров, работ, услуг. Предлагаемая автором кодировка данного субсчета в виде буквенного обозначения «НС» – «надбавка к себестоимости» по внутрихолдинговым операциям достаточно условна, и может быть заменена любым другим символом (буквенным, цифровым), более удобным для учетных работников агропродовольственного холдинга:

08. НС – надбавка к себестоимости основных средств и нематериальных активов, реализуемых внутри агрохолдинга;

10. НС – надбавка к себестоимости реализуемых сырья и материалов между предприятиями консолидированной группы;

41. НС – надбавка к себестоимости реализуемых товаров между взаимосвязанными предприятиями;

20. НС, 26. НС, 44. НС – надбавка к себестоимости оказываемых услуг одним предприятием холдинга другому (в зависимости от видов услуг).

Информация по доходам и расходам агропродовольственного холдинга регистрируется в системе финансового учета каждого участника консолидированной группы. Затем данные индивидуального учета переносятся в общую информационную базу в структурном подразделении, отвечающем за ведение консолидированного учета, как правило, таковым является материнская компания до закрытия счетов учета финансовых результатов. Интеграция учетных систем, по сути, представляет собой свод данных о хозяйственных операциях агропродовольственного холдинга, как внутренних, так и внешних. Последующим этапом процесса консолидации учета финансовых результатов является элиминирование доходов, расходов, прибылей и убытков по внутригрупповым операциям. Достижение этой цели осуществляется посредством составления трансформационных таблиц на основе информации, агрегированной на специальных (служебных) аналитических счетах, приспособленных для целей консолидированного

учета. На основе трансформационных таблиц проводятся корректировочные записи методом «красное сторно», позволяющие устранить долю прибыли по операциям между предприятиями консолидированной группы.

Таким образом, представленные конструкции бухгалтерских счетов по учету финансовых результатов, а также корреспондирующих с ними счетов, позволяют осуществлять учет доходов, расходов, прибылей и убытков, как для целей индивидуального учета интегрированных предприятий, так и для целей консолидированного учета. Более того, в предлагаемой концепции ведения консолидированного учета трансформационная таблица выступает не как специфическая форма внутренней отчетности, а как регистр консолидированного аналитического учета.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Глушенко, А. В. Роль учетной политики в формировании финансовых результатов сельскохозяйственной организации / А. В. Глушенко, Н. А. Суздальцева // Вестн. Волгогр. гос. ун-та. Сер. 3, Экономика. Экология. – 2010. – № 2 (17). – С. 174–181.
2. Плотников, В. С. Финансовый и управленческий учет в холдингах / В. С. Плотников, В. В. Шестакова. – М. : ИД ФБК ПРЕСС, 2004. – 336 с.
3. Рудановский, А. П. Принципы общественного счетоведения / А. П. Рудановский. – М. : МАКИЗ, 1925. – 430 с.

### CONCEPTUAL APPROACHES TO THE ACCOUNT OF THE CONSOLIDATED PROFIT IN AGROFOOD HOLDINGS

*N. V. Gorshkova*

Methodological bases of the system consolidated account of incomes, expenses, profits and losses of the agrofood holding are developed and offered. The author puts forward the methods of analytical and synthetical grouping of accounting data of the financial agrofood holding results, which allow to optimize the information support of a corporate governance group of the interconnected enterprises.

**Key words:** *incomes, expenses, profit, accounting, consolidated account, agrofood holding.*